

0- 795383

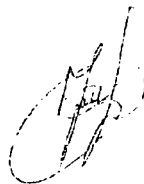
*На правах рукописи*

**Волков Денис Борисович**

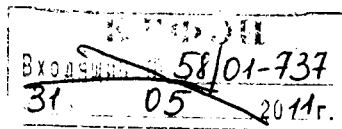
**НАЛОГОВОЕ СТИМУЛИРОВАНИЕ РАЗВИТИЯ  
РЕАЛЬНОГО СЕКТОРА ЭКОНОМИКИ**

**08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит**

**Автореферат  
диссертации на соискание ученой  
степени кандидата экономических наук**



Москва – 2011



Работа выполнена на кафедре «Налоги и налогообложение»  
ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

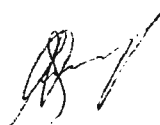
Научный руководитель	кандидат экономических наук, доцент <b>Архипцева Людмила Михайловна</b>
Официальные оппоненты:	доктор экономических наук, доцент <b>Тютюрюков Николай Николаевич</b>  кандидат экономических наук, доцент <b>Малис Нина Ильинична</b>
Ведущая организация	<b>Государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Российский экономический университет им. Г.В.Плеханова»</b>

Защита состоится «23» июня 2011г. в 12:00 часов на заседании совета по защите докторских и кандидатских диссертаций Д 505.001.02 при ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 125993, г. Москва, Ленинградский проспект, д.49, ауд. 406.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 125993, г. Москва, Ленинградский проспект, д.49, комн. 203.

Автореферат разослан «20» мая 2011 г. и размещен на официальном сайте ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»: <http://www.ufrf.ru>

Ученый секретарь совета Д 505.001.02,  
к.э.н., доцент



Е.Е.Смирнова

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000714662

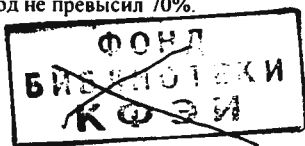
## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Экономическая политика, проводимая государством на протяжении последних лет, не обеспечила устойчивого развития реального сектора экономики даже в условиях благоприятной внешнеэкономической конъюнктуры. Вследствие этого наблюдается усиление зависимости экономики государства от состояния и развития отраслей, добывающих и экспортирующих энергоресурсы. Негативным фактором развития реального сектора экономики является высокая степень изношенности активного оборудования и, как следствие, низкие показатели использования среднегодовой производственной мощности организаций по выпуску отдельных видов продукции. По данным Росстата, за 2009 год при производстве машин и оборудования показатель уровня использования среднегодовой производственной мощности организаций составил от 6 до 57%, в металлургии и производстве готовых металлических изделий аналогичный показатель находится в пределах от 73 до 85%, на предприятиях химической отрасли промышленности – от 71 до 88%.

Для существенного изменения сложившейся ситуации важна реализация экономической политики, способствующей высоким темпам роста деловой активности хозяйствующих субъектов отраслей реального сектора экономики и повышению их конкурентоспособности на мировых рынках.

Важной частью экономической политики государства является налоговая политика. Реформирование налоговой системы в первом десятилетии XXI века характеризуется более гибким использованием инструментов налогового стимулирования, в частности, предоставлением права на применение ускоренной амортизации, признанием в расходах затрат на НИОКР независимо от полученных результатов с повышающим коэффициентом; снижением налоговых ставок по налогу на прибыль организаций и НДС; расширением перечня операций, не подлежащих обложению НДС.

Однако указанные меры налогового стимулирования были недостаточны для ускоренного развития реального сектора экономики, повышения его инвестиционной привлекательности. Так, по данным Росстата, динамика инвестиций в основной капитал с 2007 по 2009 год оказалась отрицательной, доля затрат на НИОКР среди предприятий реального сектора экономики не изменилась и составила 0,3% по отношению к общим инвестициям в нефинансовые активы, совокупный индекс производства обрабатывающих отраслей реального сектора экономики за период с 2000 по 2009 год не превысил 70%.

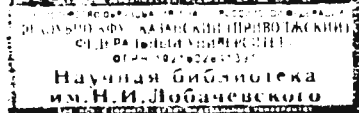


В связи с изложенным выше, актуальность исследования по избранной теме обусловлена необходимостью проведения теоретического анализа воздействия налогообложения на экономическое стимулирование развития хозяйствующих субъектов, уточнения принципов налогообложения с учетом особенностей налогового стимулирования экономических агентов, оценки эффективности реализуемой государством налоговой политики, а также разработки обоснованных предложений по совершенствованию налогового стимулирования организаций реального сектора экономики, в том числе с учетом имеющегося зарубежного опыта. Актуальность исследования также заключается в необходимости определения содержания и особенностей каждого инструмента налогового стимулирования в целях его наиболее эффективного использования для развития реального сектора экономики.

**Степень научной разработанности проблемы.** Методологические основы изучения воздействия налоговой политики на экономические процессы были заложены в трудах классиков экономической теории: Дж. Гелбрейта, Дж. А. Гобсона, Дж. М. Кейнса, Ф. Кенза, А. Лафера, Дж. С. Милля, У. Петти, Д. Рикардо, А. Смита, Дж. Стиглица, а также в трудах представителей российской экономической науки: С. Ю. Витте, Н. И. Тургенева, И. И. Янжула. В российской современной экономической и правовой литературе вопросам налогового стимулирования реального сектора экономики также уделено значительное внимание. Различные теоретические и практические аспекты налогового стимулирования нашли отражение в работах многих российских ученых и практиков: А. В. Брызгалова, Л. И. Гончаренко, И. В. Горского, Н. И. Малис, Н. В. Милякова, Л. П. Павловой, В. Г. Панскова, С. Г. Пепеляева, Г. Б. Поляка, В. М. Пушкаревой, В. М. Родионовой, Н. Н. Тютюрюкова, Д. Г. Черника, Т. Ф. Юткиной и других. Кроме того, вопросы налогового стимулирования рассмотрены, в частности, в диссертациях: Л. И. Бровко, О. В. Данильчук, И. Н. Долговой, М. А. Осипова, М. И. Павловой, О. В. Савиной, Т. В. Спиридониди, О. Л. Таран, Н. В. Фишер, М. А. Шалиной.

Анализ работ указанных авторов позволил сделать следующие выводы.

Существующие исследования учитывают, главным образом, экономические факторы при разработке мер налогового стимулирования. Вместе с тем требует углубленного анализа вопрос необходимости учета поведенческого фактора при внедрении инструментов налогового стимулирования. В научной литературе большое внимание уделено содержанию и обоснованности общих принципов налогообложения (например, принципа справедливости налогообложения, принципа ясности налога, принципа простоты взимания налогов и т. п.). Однако проблемы адаптации общих принципов налогообложения к особен-



ностям налогового стимулирования остаются недостаточно изученными. Несмотря на то, что вопросы определения сущности инструментов налогового стимулирования изучены учеными и специалистами достаточно подробно, до сих пор остаются дискуссионными проблемы использования терминологии для определения инструментов налогового стимулирования. Таким образом, вопросы содержания налоговых стимулов и особенностей их воздействия на субъекты хозяйствования требуют отдельного рассмотрения.

Вопросы оценки результатов налоговой политики являются одними из наиболее дискуссионных. Однако в опубликованных работах, наряду с подробным освещением причин реализации отдельных мер и инструментов (льгот, преференций и т.п.), объема выделенных государством ресурсов на предоставление налоговых стимулов, не нашли достаточного отражения проблемы влияния налогообложения на развитие экономики государства в целом, а также оценки значимости внедренных инструментов налогового стимулирования с точки зрения их воздействия на ресурсы налогоплательщиков. Также требуют углубленного анализа вопросы оценки целесообразности предоставления налоговых стимулов.

Действующие в настоящее время инструменты налогового стимулирования развития реального сектора экономики за рубежом в некоторых случаях доказывают свою состоятельность на практике. В научной литературе недостаточно изучены возможности применения зарубежной практики налогового стимулирования в условиях российской действительности в целях стимулирования реального сектора экономики.

Необходимость совершенствования механизмов налогового стимулирования реального сектора экономики, наличие ряда нерешенных и дискуссионных вопросов в этой области обуславливают актуальность темы исследования, предопределяя ее структуру, цель и задачи.

**Цель и задачи исследования.** Целью исследования является решение научной задачи развития инструментов налогового стимулирования реального сектора экономики.

В соответствии с целью работы поставлены и решены следующие основные задачи:

- исследовать целесообразность учета поведенческого фактора при разработке мер налогового стимулирования;
- расширить систему принципов налогообложения в части, относящейся к налоговому стимулированию;
- исследовать особенности инструментов налогового стимулирования и их взаимосвязь;
- оценить государственную политику налогового стимулирования реального сектора экономики, реализованную в России с 1991 по 2010 год с точки зрения эффективности

основных мер налогового стимулирования, реализованных государством в этот период (в том числе с учетом поведенческого фактора);

- разработать алгоритм определения эффективности прогнозируемых мер налогового стимулирования;
- исследовать зарубежный опыт налогового стимулирования экономических агентов в целях его возможной адаптации к российской практике;
- разработать предложения по усовершенствованию действующих и разработке перспективных мер налогового стимулирования, способствующих ускоренному развитию реального сектора экономики.

**Объектом** исследования являются экономические отношения в сфере налогообложения.

**Предметом** исследования являются инструменты налогового стимулирования организаций реального сектора экономики.

**Теоретической и методологической основой** исследования являются труды отечественных и зарубежных авторов в области регулирования экономики, налогообложения, монографическая и специальная литература, материалы научно-практических конференций, диссертации по исследуемой проблематике, публикации в периодических изданиях, официальные статистические данные.

К **методам**, использованным при выполнении исследования, можно отнести: эмпирический (сбор необходимой информации), исторический (рассмотрение проблемы в динамике), аналитический (расчленение проблемы на однородные части и рассмотрение их в отдельности), синтетический (обобщение выводов, сделанных при анализе), сравнительно-логический (сравнение однородных элементов в различных ситуациях), абстрактный (игнорирование деталей, имеющих отношение к предмету исследования, однако не имеющих отношение к вопросу), математический (формализованный расчет экономических параметров системы), диалектический (процесс познания по схеме «тезис–антитезис–синтез»).

**Информационной базой** исследования являются нормативно-правовые акты, акты национальной экономической и в том числе налоговой политики государства, материалы Росстата, материалы официальных порталов органов власти Российской Федерации, решения судебных органов власти, материалы справочно-правовых баз «Консультант Плюс», «Гарант», а также официальная опубликованная экономическая и статистическая информация государственных органов власти.

**Научная новизна** диссертации состоит в уточнении и развитии теоретических представлений о содержании и формах налогового стимулирования экономических субъектов, исследовании состояния и тенденций развития налогового стимулирования, разработке и обосновании методов оценки эффективности мер налогового стимулирования.

**Новыми являются следующие научные положения:**

1. Обоснована целесообразность учета поведенческого фактора при разработке мер налогового стимулирования. Смысл данного фактора состоит в признании индивидуального интереса как ответной реакции объектов стимулирования на принятые правовые нормы в сфере налогообложения. Учет данного фактора позволяет минимизировать возможность реализации мер налогового стимулирования, не оказывающих существенного влияния на развитие определенных видов экономической деятельности в силу противоречивости интересов различных социальных групп (например, собственников, управленцев, работников), являющихся участниками процесса налогового стимулирования.

2. Система принципов налогообложения существенно расширена за счет введения дополнительных принципов налогового стимулирования. Предложены и научно обоснованы такие принципы налогового стимулирования, как: относительность налогового бремени (соответствие величины налогового бремени потребностям государства в развитии той или иной отрасли экономики), экономическая целесообразность мер налогового стимулирования (обоснованность снижения налогового бремени на отдельные виды экономической деятельности в целях стимулирования развития таких видов деятельности), а также ориентированность на конкретных индивидуумов – объекты налогового стимулирования (исключение факторов, ограничивающих влияние меры налогового стимулирования в силу существования различных интересов у разных социальных групп).

3. Выявлено основополагающее различие между налоговыми льготами и налоговыми преференциями, в основе которого лежит обязательность применения инструмента налогового стимулирования. Кроме того, установлена зависимость между видами налоговых стимулов (налоговые льготы и налоговые преференции) и видами налоговых норм (налоговые привилегии и налоговые иммунитеты).

4. Проведенная оценка взаимосвязи ВВП, налоговой нагрузки и инструментов налогового регулирования позволила доказать ограниченность воздействия налоговых стимулов на экономику. Сделан вывод о наибольшей эффективности использования инструментов налогового стимулирования только в рамках комплексных мер (совместно с иными

видами экономической политики) регулирования и государственной поддержки при решении среднесрочных или долгосрочных задач экономической политики.

5. Разработан комплекс моделей, положенных в основу оценки значимости ряда налоговых мер, реализованных государством в условиях мирового финансово-экономического кризиса (изменение срока уплаты НДС, предоставление права на вычет НДС, уплаченного в составе авансовых платежей, изменение порядка исчисления НДС в отношении строительно-монтажных работ для собственного потребления, применение амортизационной премии в размере 30%), с точки зрения их положительного воздействия на финансовые ресурсы налогоплательщиков.

**Практическая значимость** результатов работы заключается в том, что основные выводы и положения диссертации ориентированы на широкое использование в практике налогового стимулирования организаций реального сектора экономики. Результаты исследования также могут быть использованы в процессе преподавания налоговых дисциплин для студентов экономических специальностей.

Практическое значение имеют:

1. Алгоритм оценки целесообразности мер налогового стимулирования, основой которого является показатель прогнозного налогового эффекта, характеризующего экономическую заинтересованность государства в предоставлении налогового стимула.

2. Обоснование необходимости применения повышенного коэффициента амортизационной премии в отношении вновь созданных основных средств, сроком полезного использования свыше 20 лет, что позволит в первую очередь стимулировать развитие химической промышленности, металлургии и машиностроения.

3. Предложение о введении поправочного понижающего коэффициента к ставке налога на прибыль организаций, определяемого в зависимости от доли затрат на инновационные технологии и решения, успешно внедренные в текущем налоговом периоде.

4. Обоснование целесообразности освобождения от обложения налогом на прибыль организаций дополнительной прибыли, полученной в результате внедрения ресурсосберегающих технологий и процессов, при условии целевого характера использования дополнительной прибыли – на обновление основных средств либо создание нематериальных активов в том же или следующем налоговом периоде.

5. Обоснование предложения об отказе от общего снижения и унификации ставок НДС и общего снижения ставки по налогу на прибыль организаций. Предложено проводить дифференциацию категорий налогоплательщиков в целях применения пониженной



ставки налога на прибыль организаций в зависимости от приоритетности развития соответствующей отрасли народного хозяйства.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Положения диссертации, касающиеся проблем налогообложения организаций в сфере высоких технологий, были обсуждены на заседании «круглого стола», организованного Финакадемией по проблеме «Создание благоприятного налогового климата для развития сектора информационных технологий как точки роста российской экономики», состоявшемся 21 октября 2009 года, а также на Международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы налоговой политики», проведенной Харьковским национальным экономическим университетом в апреле 2010 года.

Результаты исследования использованы в рамках научно-исследовательской работы, выполненной по заказу Минсельхоза (ГК № 2650/17 от 18 декабря 2009 года) по теме: «Разработка механизмов финансирования отрасли за счет косвенной поддержки, а также проведение стоимостной оценки фактически достигнутых показателей этой поддержки за 2008 и 2009 годы».

Обоснованный в диссертации алгоритм оценки целесообразности внедрения прогнозируемых мер налогового стимулирования использован в работе Межрайонной инспекции ФНС по крупнейшим налогоплательщикам по Московской области при проведении анализа возможных изменений поступлений в бюджетную систему налогов, администрируемых инспекцией.

Положения диссертационной работы используются кафедрой «Налоги и налогообложение» ФГБОУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» в преподавании учебных дисциплин «Особенности налогообложения по видам экономической деятельности» и «Федеральные налоги и сборы с организаций».

Внедрение результатов исследования подтверждено соответствующими справками.

**Публикации.** Основные положения исследования опубликованы в шести научных работах общим объемом 2,6 п.л., в том числе авторский объем – 2,4 п.л. В журналах, определенных ВАК, опубликовано пять статей общим объемом 2,2 п.л., в том числе авторский объем – 2,2 п.л.

**Объем и структура диссертационной работы.** Поставленные цели и задачи работы определили ее структуру. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка, включающего 150 наименований, и 12 приложений. Объем работы составляет 146 страниц текста без учета приложений.

## Структура работы

Наименование глав	Наименование параграфов	Количество			
		Диаграмм	Таблиц	Рисунков	Приложений
Введение					
Глава 1. Теоретические основы налогового стимулирования реального сектора экономики	1.1 Сущность налогового стимулирования, его принципы и инструменты	–	–	2	1
	1.2 Возможности государства по регулированию экономики посредством налогообложения	–	–	2	–
	1.3 Реальный сектор экономики как объект налогового стимулирования	4	–	–	2
Глава 2. Состояние и экономико-правовые проблемы налогового стимулирования реального сектора экономики России	2.1 Эволюция налогового стимулирования реального сектора экономики в России	–	1	–	3
	2.2 Экономическое обоснование использования инструментов налогового стимулирования	–	2	–	1
	2.3 Оценка налогового стимулирования реального сектора экономики России	–	–	–	3
Глава 3. Совершенствование налогового стимулирования реального сектора экономики	3.1 Зарубежный опыт налогового стимулирования реального сектора экономики	–	–	–	–
	3.2 Обоснование предложений по развитию системы инструментов налогового стимулирования развития экономики в Российской Федерации	–	3	–	2
Всего		4	6	4	12
Заключение					
Библиографический список					
Приложения					

## СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** обосновывается актуальность темы диссертации, освещается степень научной разработанности избранной проблематики, определяется объект, предмет, цели и задачи исследования, а также его методологическая, источниковедческая и эмпирическая базы.

В первой главе **«Теоретические основы налогового стимулирования реального сектора экономики»** раскрыта природа налогового стимулирования, определены его принципы, механизмы и границы воздействия. Кроме того, дана общая характеристика состояния реального сектора экономики Российской Федерации как объекта налогового стимулирования.

Первый параграф **«Сущность налогового стимулирования, его принципы и инструменты»** посвящен комплексному рассмотрению понятия «налоговое стимулирование» для выявления основных характерных особенностей общественно-экономических отношений, которые присущи им как самостоятельной категории вне зависимости от государственной либо отраслевой принадлежности и которые необходимо учитывать при принятии решения об их применении.

Рассмотрена категория «стимулирование» как органично связанная с понятием «интерес». В процессе «стимулирования» как целенаправленной деятельности создаются условия для возникновения и развития «интереса» как побудительного мотива действий экономических субъектов. В научной литературе выделяют несколько видов категории «интерес»: индивидуальный интерес, коллективный интерес и общественный интерес. В диссертации обоснован вывод о преимущественном существовании интереса у отдельно взятых индивидуумов по сравнению с коллективными и общественными интересами. Таким образом, понятия «общественный интерес» или «интересы фирмы» и иные подобные понятия есть не что иное, как совокупность интересов отдельно взятых участников такого общества либо такой фирмы. Очевидно, что стимулирование будет иметь успех при условии, что оно приводит к возникновению или развитию требуемого интереса у объекта стимулирования. В противном случае меры стимулирования окажутся неэффективными. Для осуществления эффективного стимулирования общественных и хозяйственных объединений необходимо принимать во внимание то обстоятельство, что у сотрудников фирмы могут существовать различные и даже противоречивые интересы. Соотношение интересов различных социальных групп внутри единой общественной или хозяйственной единицы (например, организации) составляет содержание поведенческого фактора налогово-

го стимулирования. Вместе с тем в настоящее время данному фактору не уделяется достаточного внимания при разработке мер налогового стимулирования. Экономическое обоснование предлагаемых налоговых реформ содержит обобщенные экономические расчеты без исследования возможных ограничений, вытекающих из поведенческого фактора стимулирования.

В современной научной литературе существуют общепризнанные принципы налогообложения, к числу которых можно отнести: 1) экономическую эффективность; 2) административную простоту взимания; 3) гибкость; 4) политическую ответственность; 5) справедливость. Однако данные принципы представляют собой требования к налогообложению, ориентированному на реализацию фискальной функции налога. Тем не менее, анализируя механизм налогового стимулирования, нельзя не обратить внимание на недостаточность указанных принципов либо их неточность. Исходя из этого, в диссертации сформулированы принципы налогового стимулирования. Основным принципом налогового стимулирования как целенаправленной деятельности государства является принцип относительности налогового бремени. Указанный принцип заключается в том, что каждая категория налогоплательщиков должна уплачивать налоги, исходя не только и не столько из своих возможностей по их уплате (как это следует из принципов «справедливости» или «равенства» налогообложения), а исходя из целей общества по развитию тех или иных сфер деятельности либо целей государства в поддержании той или иной категории налогоплательщиков.

Еще одним принципом налогового стимулирования является принцип экономической целесообразности. Этот принцип заключается в недопустимости произвольного увеличения либо уменьшения налоговых обязанностей без соответствующих экономических обоснований. Также предложен принцип ориентации на конкретных индивидуумов – объекты налогового стимулирования. Этот принцип основан на анализе и выводах, содержащихся в диссертации по результатам рассмотрения поведенческого фактора при налоговом стимулировании. Принцип заключается в том, что если объект налогового стимулирования не заинтересован в предоставляемых ему налоговых преференциях, соответствующие меры останутся невостребованными, независимо от их экономического обоснования и эффективности внедрения. Именно поэтому важно проводить анализ целевой аудитории конкретной меры налогового стимулирования, степени ее заинтересованности во внедрении потенциальной меры налогового стимулирования, а также факторов, ограничивающих эффект предполагаемой меры. Следование указанным принципам позволит осуществлять более взвешенное и научно обоснованное налоговое стимулирование и, следо-

вательно, должно способствовать усилению влияния налогового стимулирования на экономическое развитие реального сектора экономики.

Во втором параграфе «Возможности государства по регулированию экономики посредством налогообложения» отражены результаты исследования мер налогового стимулирования, имеющихся в распоряжении государства.

Рассмотрены различные подходы к таким понятиям, как «налоговые стимулы», «налоговые преференции», «налоговые льготы». На основании имеющихся в научной литературе определений данных понятий выявлены их следующие отличительные особенности. Налоговый стимул – наиболее широкое понятие, которое включает в себя любой инструмент налогового стимулирования. Таким образом, к налоговым стимулам относятся и налоговые льготы, и налоговые преференции. Налоговые льготы характеризуются добровольностью их применения. Налогоплательщик может использовать право на применение налоговой льготы, но также на свое усмотрение имеет право и отказаться от ее использования. Примером налоговой льготы может служить право налогоплательщика на применение амортизационной премии в целях исчисления налога на прибыль организаций. Налоговые преференции являются обязательными для применения налогоплательщиками. Налоговые преференции могут устанавливаться в виде изменения обязательных элементов налогообложения (например, объекта налогообложения, налоговых ставок, срока уплаты налога и т.п.) либо введением специальных обязательных правил. Налоговые преференции могут быть использованы не только в целях стимулирования деятельности самого налогоплательщика, но и стимулирования третьих лиц, что, в частности, широко применяется в косвенном налогообложении, когда необходимо стимулировать увеличение спроса на производимые товары, работы, услуги либо имущественные права. Примером налоговой преференции может служить введение ставки НДС 0% в отношении операций в области космической деятельности. Налоговые льготы могут предоставляться как в форме привилегий – дополнительных прав, особых или лучших условий на получение какого-либо права, так и в форме иммунитетов – освобождения от выполнения некоторых обязанностей, а налоговые преференции могут предоставляться только в форме иммунитетов, так как не предполагают добровольности применения. Таким образом, проведенное исследование и выявление отличительных признаков различных инструментов налогового стимулирования позволяют углубить теоретическое представление о сущности налоговых стимулов. Понимание особенностей каждого вида налоговых стимулов и норм, их взаимосвязи должно способствовать максимальной эффективности их использования при реализации мер налогового стимулирования.

На основании указанных выше определений сформирована иерархическая классификация налоговых стимулов с точки зрения обязательности применения мер налогового стимулирования налогоплательщиками (рисунок 1):

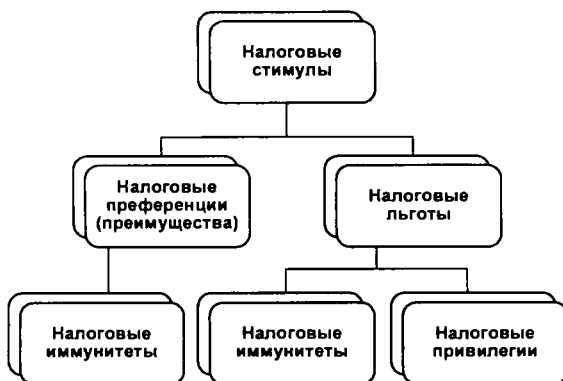


Рисунок 1 – Классификация налоговых стимулов

Особый интерес представляют так называемые «имитационные стимулы», т.е. элементы налога, по своим признакам относящиеся к стимулам, но по сути таковыми не являющиеся. Примером тому могут служить: нулевая ставка НДС при экспорте (в сравнении с нулевой ставкой НДС при реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав в области космической деятельности), налоговые вычеты по НДС (в сравнении с налоговыми вычетами по НДФЛ), расходы по налогу на прибыль организаций (в сравнении с расходами по налогу на прибыль организаций в увеличенном размере) и т.п.

Третий параграф **«Реальный сектор экономики как объект налогового стимулирования»** содержит обзор реального сектора экономики Российской Федерации в ретроспективе и анализ экономического состояния отраслей российской экономики.

Определены границы понятия реального сектора экономики как объекта налогового стимулирования. Так, под реальным сектором экономики понимается совокупность отраслей экономики, состоящая из отраслей материального производства и сферы производства нематериальных форм богатства и услуг. Таким образом, к реальному сектору экономики относятся: добывающая промышленность; перерабатывающая промышленность; сельское хозяйство (в том числе охота, рыболовство, рыбоводство и лесное хозяйство); строительство; сфера нефинансовых услуг (промышленные, бытовые и прочие услуги). Вместе с тем состояние экономики России, стратегические цели ее развития привели к выводу о

необходимости разработки мер налогового стимулирования в первую очередь для таких видов экономической деятельности, как сельское хозяйство, обрабатывающие производства, строительство<sup>1</sup>.

Проведен анализ величины налогового бремени за период с 1991 по 2010 год. Под налоговым бременем понимается доля налоговых доходов консолидированного бюджета России в ВВП за этот же период времени (рисунок 2).

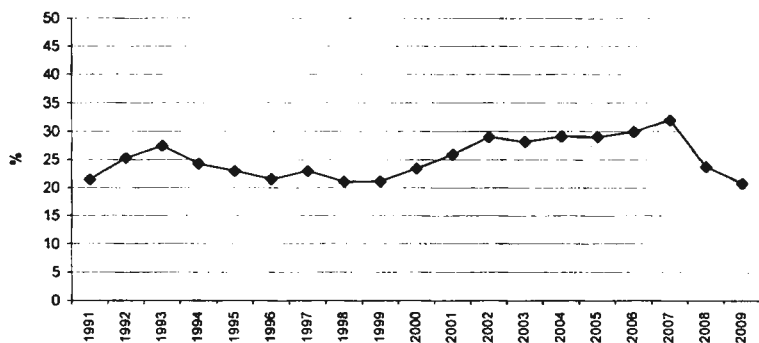


Рисунок 2 – Налоговая нагрузка в России

Отмечен рост налогового бремени, который происходил в три этапа: 1991–1993, 1996–1997 и третья волна роста – 1999–2007 годы. В результате роста налоговой нагрузки к 2007 году государство изымало 32% ВВП в качестве налогов. По данным Минфина России, в странах ОЭСР уровень налоговой нагрузки (также без учета влияния налогов на добычу полезных ископаемых) составляет величину равную примерно 35–36% от ВВП. Таким образом, можно сделать вывод о том, что уровень налоговой нагрузки в Российской Федерации по состоянию на 2007 год (максимальное состояние) был несколько ниже, чем в странах ОЭСР. В то же время уровень налогового бремени 2007 года превышает показатель налоговой нагрузки 1993 года. Это значит, что налоговая нагрузка, а следовательно, налогообложение в целом, сами по себе не оказывали определяющего воздействия на развитие экономики в период кризиса начала 1990-х годов и являлись лишь незначительными дополнительными инструментами экономического регулирования. Более того, сложно оппорить позицию, согласно которой налоговая политика в 1990-е годы не признается одним из основных факторов, предопределивших то или иное последствие экономического раз-

<sup>1</sup> Виды экономической деятельности изложены в соответствии с Приказом Ростехрегулирования от 22.11.2007 № 329. Ст. «Общероссийский классификатор видов экономической деятельности» ОК 029-2007 (КДЕС Ред. 1.1)

вития секторов отечественной экономики. Также в диссертации сделан вывод о том, что наибольший эффект от внедрения налоговых стимулов был достигнут лишь при гармонизации налоговой политики с иными видами экономической политики. Однако вывод о незначительной роли налогов в регулировании Российской экономики в 1990-е годы скорректирован на основе проведенного анализа взаимосвязи динамики ВВП и динамики налогового бремени. Уровень налогового бремени воздействует на экономику, но происходит это с некоторым временным лагом. Данное предположение, основанное на эмпирических данных, важно для обоснования регулирующей функции налогообложения, реализуемой в форме косвенного экономического регулирования.

Во второй главе **«Состояние и экономико-правовые проблемы налогового стимулирования реального сектора экономики России»** представлены анализ и оценка мер налогового стимулирования, применяемых государством в новейшей истории, рассмотрены способы обоснования инструментов налогового стимулирования.

В первом параграфе **«Эволюция налогового стимулирования реального сектора экономики в России»** изложен ретроспективный анализ мер налогового стимулирования, осуществленных в Российской Федерации. На основе их систематизации продемонстрирована связь между задачами политики налогового стимулирования и реализованными мерами, введенными в действие законами в области налогового права.

За период развития налогообложения в современном его виде Россия накопила собственный опыт реализации стимулирующей налоговой политики и демонстрирует активную интеграцию налоговой политики в общеэкономическую политику. В России предпринимаются попытки использовать меры налоговой политики для достижения экономических целей, с учетом тех ограничений, которые препятствуют налогообложению стать единым и универсальным методом экономического стимулирования (например, фискальное назначение налогов, экономическая подвижность объектов налогообложения и т.п.).

Очевидна тенденция на сближение общеэкономического курса и налоговой политики Российской Федерации. Можно утверждать, что вне зависимости от правильности проводимой государством общеэкономической политики меры налогового стимулирования в целом подчинены избранному властью курсу экономического развития.

Однако часть мер налогового стимулирования не отвечает заявленным ожиданиям, а часть мер налоговой политики и вовсе оказывает дестимулирующий эффект. Так, например, использование предоставления налоговых отсрочек (рассрочек и кредитов)<sup>1</sup> до последнего времени не имеет широкого распространения среди налогоплательщиков. Вве-

---

<sup>1</sup> См. Налоговый кодекс Российской Федерации. Гл. 9.



денная обязанность уплачивать НДС отдельным платежным поручением при неденежных формах расчетов<sup>1</sup> и вовсе негативно отразилась на состоянии экономики, в результате чего данная мера была впоследствии отменена<sup>2</sup>. А изменение порядка учета расходов на НИОКР в целях исчисления налога на прибыль организаций<sup>3</sup> также не привело к росту количества разработок, производства и внедрения наукоемких технологий. Несмотря на позитивные изменения в порядке учета расходов на НИОКР в целях налогообложения, остается много неясностей. Минфину России постоянно приходится в своих письмах уточнять, как учитывать такие расходы и что именно к ним относится.

Следовательно, государственная политика налогового стимулирования на этом этапе требует дальнейших корректировок.

Второй параграф «**Экономическое обоснование использования инструментов налогового стимулирования**» посвящен исследованию существующих методик оценки целесообразности использования предлагаемых налоговых стимулов, а также характеристике авторской методики экономического обоснования разрабатываемых мер.

Для оценки эффективности прогнозируемых мер налогового стимулирования в работе предложен показатель величины доходов бюджета, выпадающих либо увеличивающихся вследствие предоставления той или иной льготы. Расчет показателя должен строиться в виде сравнения прогнозных данных о поступлении налогов на определенной территории с прогнозными данными, скорректированными в результате реализации мер налогового стимулирования. Так как налоговые доходы вследствие реализации той или иной меры налогового стимулирования могут не только уменьшиться, но и увеличиться, следует придерживаться понятия «прогнозный налоговый эффект» (ПНЭ).

Математически расчетный алгоритм в общем виде можно представить следующим образом:

$$\text{ПНЭ} = \text{СПДБ} - \text{ПДБ}_i$$

где СПДБ – скорректированные прогнозные доходы бюджета с учетом влияния мер налогового стимулирования;

ПДБ – прогнозные доходы бюджета;

$i$  – временной индекс (налоговый период).

Сам по себе показатель ПНЭ лишь отражает меру государственной заинтересованности в реализации меры налогового стимулирования. В случае положительного значения

---

<sup>1</sup> См.: Федеральный закон от 22.07.2005 № 119-ФЗ «О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах».

<sup>2</sup> См.: Федеральный закон от 26.11.2008 № 224-ФЗ «О внесении изменений в часть первую, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации».

<sup>3</sup> См.: Налоговый кодекс Российской Федерации. Ст. 262.

показателя, отражающего увеличение доходов бюджета, государство будет иметь прямой интерес в реализации этой меры. Отрицательное значение ПНЭ можно рассматривать как плату государства за обеспечение ускоренного развития того или иного сектора экономики. Размер платы зависит не только от способности государства обеспечить соответствие доходной и расходной частей бюджета в условиях выпадения части доходов, но и от сравнения величины выпадающего налогового дохода (или, другими словами, отрицательного ПНЭ) с прогнозными экономическими показателями, характеризующими динамику развития стимулируемой отрасли.

Наиболее значимый и одновременно сложный для определения показатель в данной модели – это ПДБ.

$$\text{ПДБ}_i = \text{НП}_i \times \text{Кр}_i,$$

где НП – доходы бюджета по налогу;

Кр – коэффициент развития региона, учитывающий прогнозные темпы развития экономики на расчетный период, а также структурные изменения в экономике.

ПДБ отражает величину планируемых налоговых поступлений при сохранении текущего налогового законодательства.

$$\text{СПДБ}_i = \sum \text{НП} \times \text{Кр} \times \text{М},$$

где М – мультипликатор развития экономики вследствие введения предполагаемой меры налогового стимулирования.

СПДБ может рассчитываться и иным образом, а именно:

$$\text{СПДБ}_i = (\Delta \text{ОН}_1) \times \text{Н}_1 + (\Delta \text{ОН}_2) \times \text{Н}_2 + \dots + (\Delta \text{ОН}_n) \times \text{Н}_n,$$

где ОН – налоговая база;

Н – ставка налога;

n – вид налога.

Таким образом, имеем детальную модель расчета ПНЭ:

$$\text{ПНЭ}_i = [(\Delta \text{ОН}_1) \times \text{Н}_1 + (\Delta \text{ОН}_2) \times \text{Н}_2 + \dots + (\Delta \text{ОН}_n) \times \text{Н}_n]_i - (\text{НП}_i \times \text{Кр}_i).$$

Показатель ПНЭ целесообразно рассчитывать на несколько лет вперед. Максимальный период времени для расчета ПНЭ определяется конкретной прогнозируемой мерой налогового стимулирования, при этом минимальный период времени должен быть не менее трех лет – период бюджетного планирования.

Модельный расчет, приведенный в диссертации, демонстрирует эффективность предложенного метода оценки.

Третий параграф «Оценка налогового стимулирования реального сектора экономики России» содержит анализ текущего состояния налоговой системы Российской

Федерации с точки зрения ее стимулирующего потенциала и соответствующую авторскую оценку эффективности реализованных мер налогового стимулирования.

Выделены приоритетные направления развития исследуемых отраслей экономики и дана оценка текущему стимулирующему потенциалу в налогообложении этих отраслей.

На основании предложенных моделей проведена оценка основных мер налогового стимулирования с точки зрения их целесообразности для налогоплательщика.

В частности, организации ориентировочно экономят до 0,65% от суммы НДС к уплате в связи с возможностью уплачивать НДС равными долями в течение трех последовательных календарных месяцев. Также необходимо принять во внимание то обстоятельство, что с учетом имеющейся инфляции величина экономии должна быть скорректирована в меньшую сторону соответственно. Можно сделать вывод о том, что показатель экономии не является существенным, однако очевидна прямая зависимость экономии от суммы НДС к уплате. Данная мера тем более существенна, чем более крупная сумма подлежит уплате, поэтому она является наиболее эффективной в отношении крупного бизнеса.

В связи с возможностью налогоплательщиков-покупателей принять к вычету НДС, уплаченный в составе авансовых платежей, до момента оприходования соответствующих товаров, работ, услуг или имущественных прав, покупатели экономят примерно 3% от суммы уплаченного НДС в случае, если товары, работы, услуги либо имущественные права принимаются к учету в налоговом периоде, следующем за тем, в котором был уплачен аванс; 6% от суммы уплаченного НДС при оприходовании товаров, работ, услуг, имущественных прав через налоговый период и т.д. (шаг экономии составляет 3%) по сравнению с действовавшим ранее порядком. Для достижения большего эффекта от нового порядка исчисления налога покупатель должен стремиться перечислять аванс в день, максимально близкий к концу налогового периода, с тем чтобы временной разрыв между уплатой денежных средств и экономическим эффектом от использования права на налоговый вычет составлял срок, стремящийся к минимальному, т.е. к 20 дням. Делая вывод о воздействии рассматриваемой меры на экономическое состояние налогоплательщиков, можем отметить, что потенциал стимулирования у рассматриваемой меры весьма велик (минимальная экономия 3% от уплаченных сумм налога), однако возможности стимулирования существенно ограничены длиной налогового периода.

Проведенные расчеты свидетельствуют, что экономия организаций за счет появления права на вычет НДС по строительно-монтажным работам для собственных нужд в периоде начисления налога (а не на следующий период, как было ранее) составляет 2,5% от

суммы исчисленного НДС. Данный эффект следует оценивать как довольно существенный для стимулирования капитальных вложений.

Существующий стандартный порядок возмещения НДС приводит к тому, что организации несут от 3,5 до 25% и более альтернативных издержек от суммы НДС к возмещению, что весьма обременительно для организаций. Причем различие в доле альтернативных издержек связано с возможными различиями в периодах времени между заявлением НДС к возмещению и фактическим возмещением налога налоговыми органами.

Учитывая налоговый эффект, рассчитанный в отношении возможности применять амортизационную премию в размере 30% по основным средствам, срок полезного использования которых составляет менее пяти лет, делается вывод, что установление увеличенной амортизационной премии в отношении таких основных средств является экономически необоснованным.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что реализованные инструменты налогового стимулирования имеют довольно ограниченный потенциал влияния на финансовое состояние налогоплательщиков. Стимулирующий эффект внедренных норм напрямую зависит от величины налогов, подлежащих уплате. Применение данных инструментов налогового стимулирования в период мирового финансово-экономического кризиса не позволило оказать максимально эффективную финансовую поддержку налогоплательщикам со стороны государства.

В третьей главе **«Совершенствование налогового стимулирования реального сектора экономики»** изложены результаты анализа зарубежного опыта налогового стимулирования реального сектора экономики и разработаны предложения по внедрению мер налогового стимулирования.

Параграф **«Зарубежный опыт налогового стимулирования реального сектора экономики»** содержит анализ налоговых систем зарубежных стран: США, КНР, Германии, Бразилии, Индии, Японии. На основании данного анализа сделаны следующие выводы.

Снижение ставки налога на прибыль организаций для улучшения конкурентоспособности российской экономики нецелесообразно. Снижение и унификация ставки НДС также нецелесообразны и даже могут отрицательно сказаться на развитии отечественной экономики. Данные выводы основаны на ретроспективном и сравнительном анализе динамики налоговых ставок в перечисленных государствах.

Наибольшего внимания заслуживает возможность переноса убытков на прошедшие периоды для исчисления налога на прибыль организаций. Так, если организация получала прибыль, но в очередном налоговом периоде понесла убыток, сумма такого убытка может быть учтена при расчете налога на прибыль организации в налоговых периодах, предшествующих тому, в котором такой убыток понесен. Следует также обратить внимание на целесообразность введения альтернативного минимального налога на прибыль организаций в целях исключения риска неэффективного собственника для государства.

Кроме того, довольно интересен опыт КНР по применению дифференцированных ставок по налогу на прибыль организаций в зависимости от приоритетности развития соответствующей отрасли экономики.

Проведенный анализ свидетельствует о том, что меры налогового стимулирования создания и внедрения НИОКР, применяемые за рубежом, являются более эффективными, чем в России. Так, используется пониженная ставка по налогу на прибыль для организаций, функционирующих в сфере высоких технологий, установлены налоговые каникулы для инновационных компаний, а также повышающие коэффициенты учета расходов на НИОКР. В российских условиях предлагается использовать передовой опыт зарубежных стран в следующем порядке. Для совершенствования механизмов налогового стимулирования инновационной деятельности предлагается в первую очередь законодательно закрепить перечень документов, подтверждающих расходы на НИОКР, как при подрядном методе, так и осуществленные собственными силами, и установить требования к таким документам. Это позволит исключить возможные налоговые риски, которые являются препятствием для использования предоставленных налоговых преимуществ. Вместе с тем необходимо стимулировать не только разработку инновационных технологий и решений, но также и их внедрение в деятельность организаций. В этой связи целесообразно ввести понижающий поправочный коэффициент к ставке налога на прибыль для организаций, рассчитываемый с учетом доли затрат на инновационные технологии и решения, успешно внедренные в данном налоговом периоде.

Во втором параграфе **«Обоснование предложений по развитию системы инструментов налогового стимулирования развития экономики в Российской Федерации»** обоснованы предложения по налоговому стимулированию, а также упрощению налогового администрирования и внесению изменений в налоговое законодательство.

В целях стимулирования ускоренного обновления основных фондов долгосрочного характера необходимо предусмотреть повышенный коэффициент амортизационной премии в отношении активных основных средств со сроком полезного использования свыше

20 лет. Такая мера позволит стимулировать развитие фондоемких отраслей реального сектора экономики. В первую очередь такая мера положительно скажется на следующих отраслях: химическая промышленность, металлургия и машиностроение. В то же время, в целях стимулирования обновления основных фондов, при нераспространении данного стимула на приобретение значительно изношенных основных фондов, предлагается ввести ограничение на использование повышенного коэффициента в отношении основных средств, амортизированных на момент продажи более чем на 20%. Предлагаемое ограничение является оценочным и требует более точного анализа в целях установления значения. При этом, как указано выше, распространение этого коэффициента на основные средства со сроком полезного использования, составляющим менее пяти лет, нецелесообразно.

Наряду со стимулированием производства необходимо также стимулировать ресурсосбережение. С 1 января 2011 года расходы на освоение природных ресурсов можно будет учитывать в целях исчисления налога на прибыль в течение двух лет (вместо существующих пяти), при этом исключен пункт, позволяющий учитывать безрезультатные работы. Мы предлагаем несколько изменить порядок исчисления налога на прибыль в этой части: не облагать налогом на прибыль высвободившуюся прибыль (экономия) в результате внедрения ресурсосберегающих технологий и процессов. При этом также необходимо установить в качестве условия для применения этого освобождения целевой характер использования высвободившейся прибыли (экономии), а именно: ее использование на обновление основных средств либо создание нематериальных активов в том же или следующем налоговом периоде. Закрепление целевого характера использования высвободившейся прибыли (экономии) позволит взаимоувязать стимулирование ресурсосберегающей модели производства в Российской Федерации и обновление основных фондов (в том числе, приобретение ресурсосберегающих основных средств). Следует подчеркнуть, что налоговая экономия при стимулировании будет выше, чем без него, либо равна при условии, что экономия за счет сокращения расходов на ресурсы будет равна нулю.

Таким образом, предложенные в диссертации меры по совершенствованию налогового законодательства позволят осуществить реальное и эффективное стимулирование развития реального сектора экономики.

В **заключении** подводятся итоги исследования, обобщаются сделанные выводы и предложения.

### **Основные публикации по теме диссертации.**

1. Д.Б.Волков О способах экономического обоснования мер налогового стимулирования. [Текст] / Д.Б.Волков, Л.М.Архипцева // Сб. научных работ II Международной научно-практической конференции молодых ученых и студентов» Актуальные проблемы налоговой политики», 16 апреля 2010 г. Управление развитием. - Харьков., 2010. - №4(80) - С. 186-188. (0,4/0,2 п.л.);
2. Д.Б.Волков Налоговые льготы: теория и правоприменение на примере НДС. [Текст] / Д.Б.Волков // Финансы\*. – М., 2009. - №7. С. 71-73. (0,4 п.л.);
3. Д.Б.Волков Проблемы налогообложения организаций в сфере высоких технологий. [Текст] / Д.Б.Волков // Налоги и налогообложение\*. – М., 2009. - №12. С. 74-77. (0,5 п.л.);
4. Д.Б.Волков Проблемы налогового стимулирования субъектов сельского хозяйства [Текст] / Д.Б.Волков // Налоговая политика и практика\*. – М., 2010. - № 5. С.52-57. (0,5 п.л.);
5. Д.Б.Волков Насколько значимы для бизнеса меры налогового стимулирования (на примере НДС) [Текст] / Д.Б.Волков // Налоговая политика и практика\*. – М., 2011. - № 3. С.16-22. (0,4 п.л.);
6. Д.Б.Волков Виды налоговых стимулов. [Текст] / Д.Б.Волков // Финансы\*. – М., 2011. - №3. С. 67-70. (0,2 п.л.).

-----

10 ~

Подписано в печать: 19.05.11

Объем: 1,5 усл.п.л.

Тираж: 130 экз. Заказ № 765

Отпечатано в типографии «Реглет»

119526, г. Москва, Ленинградский пр-т, д.74, корп.1  
(495) 790-47-77; [www.reglet.ru](http://www.reglet.ru)